

プロジェクト IFRS S1 号及び IFRS S2 号に相当する基準の開発

項目 暫定合意のための意思確認

## I. これまでの経緯及び本資料の目的

1. サステナビリティ基準委員会（以下「当委員会」という。）は、第 7 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 1 月 18 日開催）において、国際サステナビリティ基準審議会（以下「ISSB」という。）の IFRS S1 号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」（以下「IFRS S1 号」という。）に相当する基準（日本版 S1 基準）及び IFRS S2 号「気候関連開示」（以下「IFRS S2 号」という。）に相当する基準（日本版 S2 基準）の開発を当委員会の審議テーマとすることを決定した。
2. これまで、当委員会は、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準について、発効日及び経過措置以外の論点を一通り検討したが、次の論点については、委員の間で意見が割れていると考えられる。

1	「ガイダンスの情報源」における SASB スタンドアード等の取扱い
2	温室効果ガス排出量の表示単位
3	スコープ 2 温室効果ガス排出におけるロケーション基準とマーケット基準
4	スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示における重要性の判断の適用
5	スコープ 1、スコープ 2 及びスコープ 3 の温室効果ガス排出量の合計値
6	産業横断的指標等の取扱い

3. 今後、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準の文案についての検討を進めていくには、前項に掲げた論点について、当委員会の方針を定める必要があると考えられる。このため、「サステナビリティ開示基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）第 14 条第 5 項に基づき、暫定合意のための意思確認を行うことが考えられる。

### サステナビリティ開示基準の開発に係る適正手続に関する規則（抜粋）

#### 第 14 条

- 5 委員会における審議中に、特定の項目について暫定合意のための意思確認を行うことができる。暫定合意は、出席委員の 5 分の 3 以上の多数を持って決定する。

4. 本資料は、第 2 項に掲げた論点について、これまでの当委員会における議論を踏まえた方針案をお示しし、適正手続規則第 14 条第 5 項に基づく暫定合意のための意思確認を行うことを目的としている。
5. なお、意思確認にあたり意見が割れた論点については、公開草案に対してコメントする関係者が、公開草案で提案した考え方とは異なる考え方が委員会において示されたことを理解できるように、少数派の考え方について結論の背景に記載したうえで、明示的に公開草案に対する質問として関係者の見解を募る予定である。具体的な文案については、本日の審議の結果を踏まえ、今後の委員会においてご検討いただくことを予定している。

## II. 意思確認を行う項目

### 「ガイダンスの情報源」における SASB スタンダード等の取扱い

6. IFRS S1 号における「ガイダンスの情報源」に関する要求事項では、サステナビリティ関連のリスク及び機会の識別と、これらのリスク及び機会に適用される開示要求の識別において、SASB スタンダードは、「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」情報源として定められている（IFRS S1 号第 55 項(a)及び第 58 項(a)）。
7. 当委員会において、日本版 S1 基準における「ガイダンスの情報源」における SASB スタンダードの取扱いについて審議を行ったところ、概ね次の意見に分かれた<sup>1</sup>。
  - (1) SASB スタンダードについては、IFRS S2 号「気候関連開示」の適用に関する産業別ガイダンス（以下「産業別ガイダンス」という。）とともに「参照し、適用可能性を考慮しなければならない」（いわゆる「shall consider」の）情報源とすべきである。
  - (2) 産業別ガイダンスについては「参照し、適用可能性を考慮しなければならない」（いわゆる「shall consider」の）情報源とすべきだが、SASB スタンダードについては「参照し、適用可能性を考慮することができる」（いわゆる「may consider」の）情報源とすべきである。
  - (3) SASB スタンダードについては、産業別ガイダンスとともに「参照し、適用可能性を考慮することができる」（いわゆる「may consider」の）情報源とすべきである。

---

<sup>1</sup> 第 27 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 12 月 11 日開催）審議事項 A1-2「ガイダンスの情報源」

**ディスカッション・ポイント**

第7項の3案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

**温室効果ガス排出量の表示単位**

8. IFRS S2号では、温室効果ガス排出量をCO<sub>2</sub>相当量のメートル・トン (mt(e)) で開示することが要求されており (IFRS S2号第29項(a)(i))、日本版S2基準においても、IFRS S2号の要求事項を取り入れる方向で検討を進めている。
9. 一方、表示単位については、1メートル・トン単位で表示することを要求した場合、企業によっては、桁数が大きくなる可能性があることから、当委員会事務局より次の提案を行った<sup>2</sup>。

**1. 日本版S2基準において、次のことを定める。**

- (1) 温室効果ガス排出量の測定は、CO<sub>2</sub>相当量のメートル・トン (mt(e)) によらなければならない。
- (2) 温室効果ガス排出量の合計が大きい場合、千メートル・トン (キロ・トン) (kt(e)) 又は百万メートル・トン (メガ・トン) (Mt(e)) 単位で開示することができる。ただし、この選択を行う場合、温室効果ガス排出量に関する開示は同じ単位を用いて開示しなければならない。

**2. 日本版S2基準において、次の事項を、基準の結論の背景に定める。**

- (1) 温室効果ガス排出量の合計が大きいために、キロ・トン又はメガ・トン単位で開示することを選択できる目安としては、次のとおりである。
- ① スコープ1、スコープ2及びスコープ3の排出量の合計が、CO<sub>2</sub>相当量で10万メートル・トン以上となる場合、CO<sub>2</sub>相当量のキロ・トン (kt(e)) を単位として開示することができる。
- ② スコープ1、スコープ2及びスコープ3の排出量の合計が、CO<sub>2</sub>相当量で1億メートル・トン以上となる場合、CO<sub>2</sub>相当量のメガ・トン (Mt(e)) を単位として開示することができる。

10. 当委員会において、日本版S2基準における表示単位の取扱いについて審議を行ったところ、温室効果ガス排出量の合計が大きいために、千メートル・トン (キロ・トン) 又は百

<sup>2</sup> 第22回サステナビリティ基準委員会 (2023年10月2日開催) 審議事項 A2-3 「温室効果ガス排出量の表示単位」

万メートル・トン（メガ・トン）単位で開示することを選択する目安について、概ね次の意見に分かれた。

- (1) 事務局の提案どおりとする。これは実質的に有効数字（有効桁数）を 3 桁とすることを意味しているが、10 万トン未満の場合は 1 トン単位まで表示しなければならない。また、数字は整数が表示されることが前提になる。
- (2) 有効数字（有効桁数）を 3 桁とすることを要求する。これは(1)に加え、10 万トン未満の場合に上から 3 桁表示すれば必ずしも 1 トン単位まで表示することは要求されない。また、単位を CO<sub>2</sub>相当量のメガ・トン（Mt(e)）にした上で「X.XX」と小数を用いた表示も可能になる。
- (3) 有効数字（有効桁数）を 4 桁とすることを要求する。これは(2)の有効数字（有効桁数）を 4 桁にしたものである。(2)と同様に、小数を用いた表示も可能になる。

11. 前項の提案を具体的に示すと、次のとおりになる。

例	案 1	案 2	案 3
12,345 t	12,345 t	12,300 t 又は 12.3 kt	12,350 t 又は 12.35 kt
123,456 t	123 kt	123 kt	123.5 kt
1,234,567 t	1,235 kt	1,230 kt 又は 1.23 Mt	1,235 kt 又は 1.235 Mt
12,345,678 t	12,346 kt	12,300 kt 又は 12.3 Mt	12,350 kt 又は 12.35 Mt
123,456,789 t	123,457 kt 又は 123 Mt	123,000 kt 又は 123 Mt	123,500 kt 又は 123.5 Mt

### ディスカッション・ポイント

第 10 項の 3 案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

## スコープ 2 温室効果ガス排出におけるロケーション基準とマーケット基準

12. IFRS S2 号では、ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出の測定値の開示を要求しており、マーケット基準による測定値の開示は要求しない代わりに、主要な利用者の理解のために必要な契約証書を企業が有する場合、当該契約証書に関する情報を提供することを要求している（IFRS S2 号第 29 項(a)(v)）。

13. 当委員会事務局は、我が国においてはマーケット基準による測定が可能である場合が想定されることから、ロケーション基準による開示に加え、マーケット基準により測定したスコープ 2 温室効果ガス排出を開示することで契約証書に関する情報に代えることを容認することを提案した<sup>3</sup>。

**1. 日本版 S2 基準において、次のことを定める。**

- (1) ロケーション基準によりスコープ 2 温室効果ガス排出を測定し、開示しなければならない。
- (2) 1(1)の開示に加えて、少なくとも次のいずれかを開示しなければならない。
  - ① スコープ 2 温室効果ガス排出を理解するうえで必要な契約証書を企業が有している場合、当該契約証書に関する情報
  - ② マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量及び当該温室効果ガス排出の絶対総量を測定するために使用した排出係数に関する情報

14. 当委員会において、日本版 S2 基準におけるロケーション基準及びマーケット基準の取扱いについて審議を行ったところ、概ね次の意見に分かれた。

- (1) 事務局の提案どおりとする。
- (2) マーケット基準の方がロケーション基準よりも企業の実態を表すと考えられるため、マーケット基準による開示を要求事項とすべきである。

**ディスカッション・ポイント**

第 14 項の 2 案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

**スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示における重要性の判断の適用**

15. IFRS S2 号では、スコープ 3 温室効果ガス排出について、「温室効果ガスプロトコルのコーポレート・バリュー・チェーン（スコープ 3）基準（2011 年）」に記述されている「スコープ 3 カテゴリー」に従い、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定値に含めたカテゴリーを開示することが要求されている（IFRS S2 号第 29 項(a)(vi)）。企業は「スコープ 3 カテゴリー」の 15 のカテゴリーのすべての関連性を考慮することが要求されるものの（IFRS S2 号 B32 項）、すべてのカテゴリーが当該企業に当てはまる（applicable）わけ

<sup>3</sup> 第 27 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 12 月 11 日開催）審議事項 A2-1「スコープ 2 温室効果ガス排出の測定におけるロケーション基準とマーケット基準」

ではないため、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にすべてのカテゴリーを含める必要はないと判断する場合があるとされている（IFRS S2 号 BC110 項）。

16. 一方、IFRS サステナビリティ開示基準において、具体的な開示項目を列挙していたり、最低限開示すべき事項を定めていたりする場合であっても、情報に重要性がないときには、これを開示する必要はないとされている（IFRS S1 号 B25 項）。
17. スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示においても、重要性の判断が適用されることが考えられる。しかし、スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量は、主要な利用者の意思決定に有用な情報を提供する可能性があることから産業横断的指標（IFRS S2 号第 29 項）の 1 つとして要求されていると考えられる。したがって、前項の一般的な重要性に関する定めを適用して定性的に重要性がないと判断することは難しいと考えられ、重要性がないことを主張できるのは、例えば、定量的に重要性がなく、主要な利用者の意思決定に影響を与えないことが明らかである場合に限られることが考えられる。
18. このため、当委員会事務局は、主要な利用者の意思決定関連性に乏しいと考えられるカテゴリーを省略できる可能性をもたらす選択肢として、次の定量的な閾値の設定に関する提案を行った<sup>4</sup>。当該選択肢を提供することで、気候関連のリスク及び機会が集中しているカテゴリーに企業のリソースをより多く費やすことを選択することが可能となり、その結果、主要な利用者の意思決定に関連する情報をより提供できる可能性があると考えられる。また、重要性の判断の適用にあたり毎年生じると考えられる社会全体の調整コスト（企業と保証従事者、当局と保証従事者など）を低減させることにつながる可能性があると考えられる。

**1. 日本版 S2 基準において、次の事項を定める。**

- (1) スコープ 3 温室効果ガス排出は、「温室効果ガスプロトコルのコーポレート・バリュー・チェーン（スコープ 3）基準（2011 年）」（以下「スコープ 3 基準」という。）の「スコープ 3 カテゴリー」を考慮し、絶対総量を開示しなければならない。ただし、重要性の乏しいカテゴリーについては、絶対総量の測定に含めないことができる。当該カテゴリーは、報告企業が前報告年度において開示したスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 100 分の 1 以下の排出量となるカテゴリーをいう。

**2. 日本版 S2 基準において、次の事項を経過措置として定める。**

- (1) 1(1)に定めるスコープ 3 温室効果ガス排出の測定に関する重要性の判断の適用に関して、適用初年度においては、スコープ 3 温室効果ガス排出の 15 のカテゴリー

<sup>4</sup> 第 25 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 11 月 16 日開催）審議事項 A2-1「スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示における重要性の判断の適用」



のうち、排出量が大きいと想定される上位 3 つ（又はそれ以上）の 카테고リーに限定して絶対総量を報告することができる。排出量が大きいと想定される 카테고リーは、報告企業が過年度に排出量を開示している場合には過年度に開示した排出量大きい 카테고リーを、過年度に排出量を開示していない場合には同業他社が過年度に開示した排出量大きい 카테고リーを参考に決定することができる。

- (2) 2(1)の適用にあたり、適用初年度においては、排出量大きい上位 3 つの 카테고リーのスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 100 分の 1 以下の排出量となる 카테고リーについては、絶対総量の測定に含めないことができる。
- (3) 2(1)の適用初年度における経過措置を適用することを選択した場合、その旨及びどのように上位 3 つ（又はそれ以上）の 카테고リーを選択したかに関する情報を開示しなければならない。

19. 当委員会において、スコープ 3 温室効果ガス排出の 카테고リー別開示について審議を行ったところ、事務局が提案する定量的閾値の取扱いについて、概ね次の意見に分かれた。

- (1) スコープ 3 温室効果ガス排出の開示は依然として発展途上にあり、開示実務の蓄積が少ない現状において、実務の全体像が十分に把握される前に定量的な閾値を設定することは、時期尚早である。また、他の基準とのバランスの観点から、当該開示のみに具体的な定めを設けることは疑問である。
- (2) 文案に修正の余地はあるものの、事務局が提案する方向性で定量的な閾値を設けることは適切であると考えられる。
- (3) どの 카테고リーにおいても比較的同程度の温室効果ガス排出が発生する産業や、温室効果ガス排出が比較的少ない産業に属する企業が、定量的な閾値を適用した結果、温室効果ガス排出の絶対総量が小さいにもかかわらず、結果的にすべての 카테고リーにおける排出量を算定しなければならない可能性が考えられる。このため、共通の定量的閾値を設定するよりも、自社の活動との関連性を踏まえ、企業がそれぞれの 카테고リーの重要性をスコープ 3 基準における定性的規準などを用いて判断することが考えられる。

20. 前項(3)の考え方は、当該企業にとって定性的に重要性がある 카테고リーのみ温室効果ガス排出を測定し、それらの 카테고リーの絶対総量を開示することが想定されていると考えられる。しかし、第 17 項に記載のとおり、スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示は、主要な利用者の意思決定に有用な情報を提供するとの判断により産業横断的指標（IFRS S2 号第 29 項）の 1 つとして定められたものである。当該絶対総量に重要性があると企業が判断した場合に、それを構成する 카테고リーについて定性的な要因により

特定のカテゴリーを除外できるかどうかについては、IFRS S2 号においても明示されておらず、解釈の余地があると考えられる。

21. SSBJ 基準においては、第 19 項(3)のような解釈を踏まえ、カテゴリー別に重要性を判断し、重要性があるカテゴリーの絶対総量を開示することも考えられるが、その場合には、必ずしも IFRS サステナビリティ開示基準と整合しているとはいえなくなることに留意する必要がある<sup>5</sup>。第 19 項(3)のような解釈を踏まえた要求事項は、次のようになると考えられる。

**日本版 S2 基準において、次の事項を定める。**

- (1) スコープ 3 温室効果ガス排出は、スコープ 3 基準の「スコープ 3 カテゴリー」を考慮し、絶対総量を開示しなければならない。当該絶対総量の測定にあたり、重要性の乏しいカテゴリーについては、これを含めないことができる。

22. なお、過去の委員会において事務局が提案した定量的閾値についても、IFRS S2 号に追加する定めとなるため、IFRS サステナビリティ開示基準と整合しているとはいえないという指摘も考えられる。しかしながら、絶対総量の開示について定性的に重要性があると判断した場合でも、定量的に重要性がないために一部のカテゴリーを除外することは、通常、認められると考えられる。

**ディスカッション・ポイント**

次の 3 案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

- (案 A) スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の測定に含めるカテゴリーに関して、特段の定めを置かず、IFRS S2 号をそのまま取り入れる。
- (案 B) スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の測定に含めるカテゴリーに関して、当委員会事務局が提案した定量的閾値に関する任意の定め（本資料第 18 項参照）を置く。
- (案 C) スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の測定に含めるカテゴリーに関して、カテゴリー別に重要性を判断するという任意の定め（本資料第 21 項参照）を置く。

<sup>5</sup> 当委員会では、IFRS サステナビリティ開示基準の解釈をしないこととしているため、IFRS サステナビリティ開示基準と異なる SSBJ 基準の定めを適用した場合、IFRS サステナビリティ開示基準と整合する場合と整合しない場合とがあると考えている。



## スコープ1、スコープ2及びスコープ3の温室効果ガス排出量の合計値

23. IFRS S2号では、スコープ1、スコープ2及びスコープ3の温室効果ガス排出について、それぞれ絶対総量の開示を要求しているものの、3つのスコープの合計値を開示することについては求められていない。
24. しかし、報告企業の中には、スコープ別での開示に加え、3つのスコープの合計値を自社の温室効果ガス排出の絶対総量ととらえ、ネットゼロの目標に対する進捗として開示している場合があると考えられる。また、連結会計グループの親会社や、スコープ3カテゴリーに基づきカテゴリー15「投資」に関する開示を求められる報告企業は、自社の開示を作成するにあたり、他社の3つのスコープの合計値を使うことがあると考えられる。さらに、スコープ1、スコープ2及びスコープ3の合計値の計算は、3つの値を合算するだけであるため、作成者にとり比較的労力がかからないことが考えられることから、当委員会事務局より、次の提案を行った<sup>6</sup>。

### 1. 日本版 S2 基準において、次のことを定める。

- (1) スコープ1温室効果ガス排出、スコープ2温室効果ガス排出及びスコープ3温室効果ガス排出の絶対総量の合計値を開示しなければならない。

25. 当委員会において、日本版 S2 基準におけるスコープ1、スコープ2及びスコープ3の温室効果ガス排出量の合計値の取扱いについて審議を行ったところ、概ね次の意見に分かれた。

- (1) スコープ1、スコープ2及びスコープ3の温室効果ガス排出量の合計値は、利用者にとって有用な情報ではあるが、その開示を開示基準で要求する必要はない。
- (2) 温室効果ガス削減目標として、スコープ1、スコープ2及びスコープ3の温室効果ガス排出量の合計値を用いている場合も多いため、事務局の提案どおりスコープ1、スコープ2及びスコープ3の温室効果ガス排出量の合計値を開示することを要求する。

### ディスカッション・ポイント

第25項の2案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

<sup>6</sup> 第23回サステナビリティ基準委員会（2023年10月16日開催）審議事項 A2-3「温室効果ガス排出の絶対総量の開示」

## 産業横断的指標等の取扱い

26. IFRS S2 号は、金融安定理事会のタスクフォースである TCFD が推奨する開示項目の一部を「産業横断的指標カテゴリー」として取り入れ、次の事項を開示することを要求している（IFRS S2 号第 29 項）。

- (1) 温室効果ガス排出
- (2) 気候関連の移行リスク：気候関連の移行リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージ
- (3) 気候関連の物理的リスク：気候関連の物理的リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージ
- (4) 気候関連の機会：気候関連の機会と整合した資産又は事業活動の金額及びパーセンテージ
- (5) 資本投下：気候関連のリスク及び機会に投下された資本的支出、ファイナンス又は投資の金額
- (6) 内部炭素価格
- (7) 報酬

### （気候関連の移行リスク）

27. 前項の項目のうち、気候関連の移行リスクに関する開示要求について、概ね次の意見に分かれた。

- (1) IFRS S2 号の要求事項をそのまま取り入れる。
- (2) 定量情報の要求は、実務への負担が大きいと考えられるため、経過措置等において当該項目の適用時期を後ろ倒しにすることを検討する。
- (3) 定量情報の要求は、実務への負担が大きいと考えられるため、IFRS S2 号の要求事項を取り入れない。

### ディスカッション・ポイント

第 27 項の 3 案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

### （気候関連の物理的リスク）

28. 第 26 項の項目のうち、気候関連の物理的リスクに関する開示要求について、概ね次の意見に分かれた。

- (1) IFRS S2 号の要求事項をそのまま取り入れる。

- (2) 定量情報の要求は、実務への負担が大きいと考えられるため、経過措置等において当該項目の適用時期を後ろ倒しにすることを検討する。
- (3) 定量情報の要求は、実務への負担が大きいと考えられるため、IFRS S2 号の要求事項を取り入れない。

**ディスカッション・ポイント**

第 28 項の 3 案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

**(気候関連の機会)**

29. 第 26 項の項目のうち、気候関連の機会に関する開示要求について、概ね次の意見に分かれた。

- (1) IFRS S2 号の要求事項をそのまま取り入れる。
- (2) 定量情報の要求は、実務への負担が大きいと考えられるため、経過措置等において当該項目の適用時期を後ろ倒しにすることを検討する。
- (3) 定量情報の要求は、実務への負担が大きいと考えられるため、IFRS S2 号の要求事項を取り入れない。

**ディスカッション・ポイント**

第 29 項の 3 案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

**(資本投下)**

30. 第 26 項の項目のうち、資本投下に関する開示要求について、概ね次の意見に分かれた。

- (1) IFRS S2 号の要求事項をそのまま取り入れる。
- (2) 定量情報の要求は、実務への負担が大きいと考えられるため、経過措置等において当該項目の適用時期を後ろ倒しにすることを検討する。
- (3) 定量情報の要求は、実務への負担が大きいと考えられるため、IFRS S2 号の要求事項を取り入れない。

**ディスカッション・ポイント**

第 30 項の 3 案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

**(内部炭素価格)**

31. 第 26 項の項目のうち、内部炭素価格に関する開示要求について、概ね次の意見に分かれた。

- (1) IFRS S2 号の要求事項をそのまま取り入れる。
- (2) 内部炭素価格の情報の有用性に疑問があるため、IFRS S2 号の要求事項を取り入れない。

**ディスカッション・ポイント**

第 31 項の 2 案について、どの案が適切とお考えか、ご意見をいただきたい。

以 上